

Roma, Li 19 gennaio 2022

**Oggetto: Newsletter ENBIC - Studio e-IUS – “Le novità fiscali della settimana”**

Spett.le Società/Associazione,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le principali novità in materia fiscale della settimana.

**ATTIVITÀ LEGISLATIVA**

***D.lgs. 25 maggio 2021, n.83: Iva nell'e-commerce***

Nella Gazzetta Ufficiale n. 141 del 15 giugno 2021, è stato pubblicato il D.lgs. 25 maggio 2021, n. 83, “Recepimento degli articoli 2 e 3 della direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio del 5 dicembre 2017 che modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni e della direttiva (UE) 2019/1995 del Consiglio del 21 novembre 2019 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le disposizioni relative alle vendite a distanza di beni e a talune cessioni nazionali di beni”.

Il decreto è vigente a decorrere dal 30 giugno 2021.

***L'iter legislativo del decreto Sostegno-bis***

Nella Gazzetta Ufficiale n. 123 del 25 maggio 2021 è stato pubblicato il Decreto Legge 25 maggio 2021, n 73 recante “Misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali” (c.d. Decreto Sostegni-bis), il quale interviene con uno stanziamento di circa 40 miliardi di euro per ampliare e potenziare gli strumenti di contrasto alla diffusione del virus dell'epidemia COVID-19, sul fronte del sostegno alle imprese, accesso al credito, tutela della salute, inclusione sociale, sostegno agli enti territoriali, misure specifiche per giovani, scuola e ricerca, oltre a misure di carattere settoriale.

***L'iter legislativo del decreto Sostegno***

In G.U. n. 70 del 22 marzo 2021 è pubblicato il Decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41: “Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19”.

Alla data del 6 maggio 2021 il d.d.l. di conversione in legge è stato approvato dal Senato e alla data dell'11 maggio 2021 è in corso di esame, assegnato alla 5 Commissione permanente (Bilancio, tesoro e programmazione).

Nel supplemento Ordinario n. 21/L alla Gazzetta ufficiale 21 maggio 2021, è stata pubblicata la legge 21 maggio 2021, n. 69 recante “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, recante misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19”. Nello stesso supplemento ordinario è stato altresì pubblicato il Decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 coordinato con la legge di conversione.

**NOVITÀ IN MATERIA DI TERZO SETTORE**

### **1. Per gli enti non profit viene rinviata al 1° gennaio 2024 l'applicazione delle nuove regole in materia di IVA**

A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2022, viene modificato il Decreto-legge 146/2021 (convertito con modificazioni dalla legge 215/2021) prorogando al 2024 l'entrata in vigore delle disposizioni che prevedono l'attrazione in campo IVA di alcune operazioni realizzate dalle associazioni non profit, seppur in regime di esenzione.

In particolare, l'art. 5, commi 15-quater e seguenti del D.L. n. 146/2021, prevede l'abrogazione di alcuni commi dell'art. 4 del Decreto IVA che escludono dal campo di applicazione dell'imposta le operazioni rese nei confronti degli associati da associazioni di promozione sociale (APS), di formazione extra-scolastica, culturali, sportive, religiose, assistenziali, politiche e di categoria.

In sostanza, in virtù delle contestuali modifiche apportate all'art. 10 del D.P.R. 633/1972, le operazioni effettuate dalle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica dietro il versamento di corrispettivi specifici e contributi supplementari da parte di soci, associati e partecipanti verrebbero ricondotte nel campo di applicazione IVA, seppur in regime di esenzione.

Sempre attraverso le modifiche apportate all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, verrebbe prevista una specifica ipotesi di esenzione per la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle APS le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sempreché la relativa attività sia complementare agli scopi istituzionali ed esercitata nelle sedi in cui è svolta l'attività (in luogo della diversa ipotesi di esclusione da IVA attualmente prevista per le somministrazioni rese nei confronti degli associati).

Per quanto riguarda le associazioni sportive, vengono ricondotte al regime di esenzione IVA le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché degli associati, partecipanti e tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

In virtù delle modifiche introdotte dal medesimo D.L. 146/2021 – e in attesa dell'operatività delle disposizioni fiscali del Titolo X del Codice del Terzo settore– verrebbe tuttavia prevista l'estensione alle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale, ai fini della sola imposta sul valore aggiunto, delle disposizioni dei commi 58-63 della L. 190/2015 (art. 5, comma 15-quinquies del D.L. 146/2021). In sostanza, in conseguenza dell'estensione di tale regime, le ODV e APS che conseguono ricavi annui non superiori a 65.000 euro non dovrebbero applicare, in via generale, l'IVA sulle operazioni attive, analogamente a quanto previsto per i contribuenti che applicano il c.d. "regime forfetario" per professionisti e imprese individuali.

In forza delle modifiche ora introdotte dalla Legge di Bilancio 2022, le novità in materia IVA sopra descritte non diverranno più operative a partire dal 1° gennaio 2022 - come originariamente previsto dal D.L. 146/2021 – ma si applicheranno a decorrere dal 1° gennaio 2024.

### **2. A partire dall'esercizio del 2021 le Onlus devono redigere il bilancio d'esercizio sulla base degli schemi previsti per gli enti del Terzo settore (art. 13 del Codice del Terzo settore e D.M. 5 marzo 2020)**

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con Nota direttoriale n. 19740 del 29 dicembre 2021, ha precisato che le Onlus sono tenute già nel periodo transitorio, nelle more dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, a redigere il bilancio d'esercizio sulla base degli schemi previsti per gli enti del Terzo settore dal DM del 5 marzo 2020.

L'utilizzo degli schemi da parte delle Onlus necessita tuttavia di alcuni adattamenti, in ragione delle specifiche disposizioni previste dall'art. 10 del D.lgs. 460/1997 per lo svolgimento delle attività.

Tale interpretazione si pone in un rapporto di continuità con quanto già affermato dal Ministero del Lavoro con la nota n. 11029 del 3 agosto scorso, in relazione all'inclusione delle Onlus nel novero degli enti del Terzo settore tenuti alla redazione del bilancio sociale, in caso di entrate superiori a un milione di euro (art. 14 del D.lgs. 117/2017).

Con riferimento ai criteri ai quali le Onlus devono attenersi nella redazione della nuova modulistica, occorre tuttavia precisare che, ad oggi, per tali enti non è possibile applicare la distinzione tra attività di interesse generale (art. 5 del CTS) e attività diverse (art. 6 del CTS), poiché - in vigore della disciplina di cui all'art. 10 del D.lgs. 460/1997 - le Onlus devono ancora fare riferimento alla ripartizione tra attività istituzionali e attività direttamente connesse.

Pertanto, nella redazione del bilancio secondo gli schemi previsti per gli ETS, le Onlus dovranno inserire al posto delle "attività di interesse generale" le "attività istituzionali" di cui all'art. 10 del D.lgs. 460/1997; analogamente la voce "attività diverse" dovrà essere riferita alle attività connesse (art. 10, comma 5, D.lgs. 460/1997).

Con riguardo, infine, alla decorrenza degli obblighi in questione, si evidenzia che gli schemi di bilancio di cui al D.M. 5 marzo 2020 si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del decreto. Ove l'esercizio coincida con l'anno solare, le Onlus sono quindi tenute ad applicare i nuovi schemi a partire dalla redazione del bilancio relativo all'esercizio 2021.

### **3. Con il "Decreto Milleproroghe 2022 viene confermata la permanenza delle Onlus, per il 2022, tra i beneficiari del 5 per mille dell'IRPEF"**

Con il D.L. 228/2021 (c.d. "Decreto Milleproroghe") viene confermata la permanenza delle ONLUS nel novero dei beneficiari del cinque per mille dell'IRPEF, in attesa dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

Nel 2022, pertanto - accanto alla nuova categoria di beneficiari degli "enti del Terzo settore", iscritti nel RUNTS - potranno accedere al contributo anche le Onlus iscritte nella relativa Anagrafe, con le modalità stabilite dal D.P.C.M. 23 luglio 2020 per la "vecchia" categoria degli "enti del volontariato".

Il decreto specifica, inoltre, che le organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale coinvolte nel procedimento di migrazione nel RUNTS - ove non siano già regolarmente accreditate - potranno accreditarsi al cinque per mille entro il 31 ottobre 2022, con le modalità previste per gli enti del Terzo settore (art. 3 del D.P.C.M. 23 luglio 2020).

Tale precisazione si è resa necessaria in ragione delle diverse tempistiche previste per le Onlus ai fini dell'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore. Giova ricordare che, diversamente da quanto accadrà per le APS e per le ODV la cui trasmigrazione dai relativi registri al RUNTS avverrà automaticamente, per le Onlus l'iscrizione al Registro unico è prevista a partire dalla pubblicazione dell'elenco degli enti iscritti all'Anagrafe Onlus o comunque entro il 31 marzo dell'anno successivo all'autorizzazione UE sui nuovi regimi fiscali introdotti dal Codice del Terzo settore (art. 34 del D.M. 106/2020).

Considerata la sostituzione nell'ambito della disciplina sul 5 per mille, a partire dal 2022, della categoria degli "enti del volontariato" con quella degli "enti del Terzo settore", iscritti nel RUNTS, in questo periodo transitorio la mancata iscrizione delle Onlus al RUNTS avrebbe potuto incidere sui requisiti per l'accesso al contributo del 5 per mille. Tale problematica è stata quindi risolta dal Decreto Milleproroghe che ha prolungato il periodo transitorio concesso alle Onlus con riguardo all'accesso al 5 per mille, in attesa dell'iscrizione al Registro unico nazionale.

### **4. Società di Mutuo Soccorso: accesso al 5 per mille a partire dal 2022**

Con nota n. 19447 del 21 dicembre 2021, il Ministero e delle Politiche Sociali fornisce chiarimenti in merito all' delle SMS al riparto del contributo del 5 per mille in qualità di ente del terzo settore.

In particolare, è stato richiesto al Ministero di chiarire se il diritto al beneficio del riparto del cinque per mille dell'IRPEF possa legittimamente comprendere anche le società di mutuo soccorso (SOMS).

Il richiedente sostiene che nella nota n. 14799 dell'11 ottobre 2021, la tesi favorevole in ordine all'accesso delle SOMS al riparto del cinque per mille, sia basata sulle seguenti considerazioni: (i) l'alterità delle SOMS rispetto alle imprese sociali; (ii) la piena riconduzione delle SOMS alla categoria degli enti del Terzo settore, fondata sulla loro natura di ente mutualistico, senza scopo di lucro a cui è espressamente interdetto lo svolgimento di attività di impresa.

Il Ministero del Lavoro ritiene che le SOMS possano legittimamente accedere al contributo del cinque per mille per un duplice ordine di ragioni, una di carattere letterale, l'altra di carattere sostanziale.

Occorre in primo luogo richiamare l'articolo 4, comma 1 del Codice del Terzo settore (d.lgs. n.117/2017), il quale annovera tra le tipologie particolari di enti del Terzo settore ("ETS") le SOMS. In particolare, l'articolo 42 fa rinvio alla legge n. 3818/1886 quale fonte regolatoria della disciplina delle SOMS.

Il D.P.C.M. 23 luglio 2000, recante la "Disciplina delle modalità e dei termini per l'accesso al riparto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche degli enti destinatari del contributo, nonché delle modalità e dei termini per la formazione, l'aggiornamento e la pubblicazione dell'elenco permanente degli enti iscritti e per la pubblicazione degli elenchi annuali degli enti ammessi", in attuazione dell'articolo 4 del d.lgs. n. 111/2017, all'articolo 1, comma 1, lettera a) individua la platea dei beneficiari del contributo del cinque per mille, che si identificano, a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

Ad ulteriore conferma di risposta positiva al quesito il Ministero la disciplina che regola la vita degli enti in argomento stabilisce che, non avendo finalità di lucro, le SOMS possono svolgere esclusivamente le attività indicate specificatamente nella normativa ed "esclusivamente in favore dei soci e dei loro familiari conviventi", essendo precluso alle SOMS lo svolgimento di attività ulteriori ed interdetto lo svolgimento di attività di impresa.

I soci delle SOMS sono destinatari dei servizi, dei contributi, delle prestazioni, dei beni, dei sussidi e dei trattamenti erogati dalle SOMS, ma non possono essere destinatari, in ragione del tratteggiato regime legale di esclusività, di eventuali utili. Le SOMS sono inoltre sottoposte ad uno specifico obbligo devolutivo del patrimonio, in caso di liquidazione o di perdita della natura di SOMS.

Ne consegue che le SOMS non sono, ex lege, nelle condizioni di poter remunerare i propri soci, pertanto, l'esclusione dal riparto del contributo in parola non riguarda le cooperative sociali, imprese sociali di diritto, in ragione dello scopo mutualistico che le caratterizza.

Da quanto analizzato il Ministero ritiene che le SOMS siano da ricomprendere nel novero degli enti del terzo settore che possono accedere al beneficio del riparto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, a decorrere dal 2022, cioè dall'anno successivo a quello di operatività del RUNTS.

#### **5. Prorogata al 31 dicembre 2022 la possibilità per le società di mutuo soccorso di mutare qualifica in APS o associazione del Terzo settore (art. 9, comma 1 del D.L. 228/2021)**

Con il D.L. 228/2021, viene altresì prorogato al 31 dicembre 2022 il termine entro il quale le società di mutuo soccorso possono mutare qualifica in associazioni del Terzo settore o in associazioni di promozione sociale senza dover devolvere il proprio patrimonio, in deroga alle disposizioni di cui all'art. 8 della legge 3818/1886 (cfr. art. 43, comma 1 del D.lgs. n. 117/2017).

## NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### **1. Compensazione delle spese di giudizio nel processo tributario: Cass. Civ., sez. VI – 5, Ordinanza del 23 dicembre 2021, n. 41360**

In tema di spese nel giudizio tributario, l'art. 15, D. Lgs. n. 546/1992, è stato modificato dall'art. 9, comma 1, lett. f), D. Lgs. n. 156/2015, il quale ha introdotto nel processo tributario la disciplina della compensazione delle spese di giudizio in modo autonomo rispetto al Codice di procedura civile. La disposizione innovativa ha stabilito che le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.

Nel caso di specie, la motivazione è stata ritenuta oggettivamente incomprensibile e meramente apparente e, comunque, non conforme ai requisiti di motivazione espressa richiesti dal D. Lgs. n. 546/1992. La sentenza impugnata è stata, dunque, cassata con rinvio alla CTR.

### **2. Integrazione del contraddittorio nella fase dell'impugnazione nei giudizi di contestazione di omessa notifica della cartella di pagamento: Cass. Civ., sez. V, Sentenza del 23 dicembre 2021, n. 41316**

La Corte di Cassazione ha stabilito che nell'ipotesi in cui – a fronte della contestazione di omessa notifica della cartella di pagamento – l'ente impositore, che ha partecipato al giudizio di primo grado, non sia stato evocato dall'appellante in quello di secondo, l'obbligatorietà dell'integrazione del contraddittorio nella fase dell'impugnazione sorge non solo quando la sentenza di primo grado sia stata pronunciata nei confronti di tutte le parti tra le quali esiste litisconsorzio necessario sostanziale e l'impugnazione non sia stata proposta nei confronti di tutte, ma anche nel caso del cosiddetto litisconsorzio necessario processuale.

Quando, cioè, l'impugnazione non risulti proposta nei confronti di tutti i partecipanti al giudizio di primo grado, sebbene non legati tra loro da un rapporto di litisconsorzio necessario e si tratti, altresì, di cause inscindibili o tra loro dipendenti.

Ciò al fine di evitare giudicati contrastanti nella stessa materia e tra soggetti già parti del giudizio.

Nel caso in questione, difatti, la causa, di per sé scindibile, concernente i vizi propri della cartella, è dipendente da quella relativa alle contestazioni della cartella per l'affermata insussistenza dell'obbligo di pagare le somme ivi pretese. Ne consegue che la mancata integrazione del contraddittorio nel giudizio di appello determina la nullità dell'intero procedimento di secondo grado e della sentenza che lo ha concluso.

## NOVITÀ IN TEMA DI START-UP, INDUSTRIA 4.0, MARCHI E BREVETTI

### **1. Principio di diritto n. 17/2021: Chiarimenti sulla nozione di “soggetto investitore” nell'ambito del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo**

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il principio di diritto n. 17, con il quale ha chiarito che un soggetto istituzionalmente deputato ex lege allo svolgimento di attività soggette ad un sistema regolatorio pubblico, il quale prevede un meccanismo di finanziamento delle attività totalmente derivante dall'addebito di una "tariffa" a carico di soggetti privati (consumatori), non può essere considerato un "investitore" agli effetti del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9.

Avendo riguardo agli aspetti sostanziali della fattispecie in esame, infatti, si deve rilevare che le attività di ricerca e sviluppo svolte costituiscono attività rientranti nell'esecuzione dei compiti istituzionali assegnati e, in quanto tali, direttamente e pienamente remunerate nell'ambito di tale rapporto con il soggetto pubblico.

In altri termini, nel caso di specie il rischio è integralmente coperto dalle specifiche componenti della tariffa e, pertanto, il soggetto, pur rientrando in via di principio tra i soggetti potenzialmente beneficiari della disciplina del credito d'imposta, non può accedere al beneficio in esame non potendo essere considerato un soggetto "investitore" nell'accezione rilevante ai fini della disciplina agevolativa.

Il credito d'imposta in argomento, infatti, è rivolto ai soggetti che nella veste di imprese effettuano investimenti, cioè investono risorse in attività di ricerca e sviluppo, ne sostengono i relativi costi, assumendone il rischio e avvalendosi degli eventuali risultati, mentre non spetta ai soggetti che, pur eseguendo le suddette attività, non restano incisi dei relativi costi e non sopportano il rischio degli investimenti né acquisiscono i benefici della ricerca svolta.

## **2. Decreto Attuativo del "Piano voucher per le imprese: 609 milioni per la digitalizzazione delle imprese**

Sono 609 milioni di euro le risorse destinate dal MISE alla digitalizzazione del tessuto produttivo del Paese, che è anche una delle priorità indicate nel PNRR. Questo è quanto prevede il decreto attuativo del "Piano voucher per le imprese" firmato dal ministro Giorgetti.

Si tratta di un importante intervento previsto nell'ambito della Strategia italiana per la banda ultra-larga anche in riferimento alle imprese, dopo che sono stati previsti incentivi per scuole e famiglie. La platea varia, a seconda della tipologia del voucher richiesto, da un minimo di 850.000 ad un massimo di 1.400.000 imprese beneficiarie.

Per i voucher sono stati stanziati un totale di 609 milioni di euro. Oltre ai circa 516 milioni di euro già previsti per la seconda fase, si sono aggiunti 93 milioni non utilizzati per il voucher dedicato alle famiglie con ISEE inferiore a 20 mila euro che era stato avviato a novembre 2020 e si è concluso lo scorso novembre 2021 sotto la gestione Infratel.

Le imprese potranno richiedere un solo voucher che potrà essere di diverso importo, da un minimo di 300 euro a un massimo di 2.000 euro, e di diversa durata del contratto, da un minimo di 18 mesi a un massimo di 36 mesi, per garantire un incremento della velocità di connessione, da 30 Mbit/s a oltre 1Gbit/s. Inoltre, nel caso di passaggio a connessioni a 1 Gbit/s, il valore del voucher potrà essere aumentato di un ulteriore contributo del valore massimo di 500 euro, per la copertura di parte dei costi sostenuti dalle imprese beneficiarie e giustificati dagli operatori.

Al fianco dell'azione di erogazione dei voucher, verranno quindi realizzate iniziative di comunicazione in grado di accompagnare le imprese nella conoscenza della misura e degli strumenti tecnologici messi a disposizione per favorire la diffusione della connessione ad alta velocità e la digitalizzazione del sistema produttivo in tutto il territorio nazionale.

Il Piano per le imprese, approvato dalla Commissione europea lo scorso 15 dicembre 2021, avrà durata fino ad esaurimento delle risorse stanziato, comunque non oltre 24 mesi dall'avvio dell'intervento da parte di Infratel.

## **3. Manovra 2022: misure per le imprese**

Nella legge di bilancio 2022 approvata dal Parlamento sono state introdotte numerose misure per favorire la competitività del sistema produttivo del Paese. Dal sostegno alle imprese attraverso investimenti legati alla transizione digitale e green alle norme anti-delocalizzazioni che puntano a tutelare i lavoratori senza penalizzare gli imprenditori.

In manovra sono stati rifinanziati, inoltre, i Contratti di sviluppo, la Nuova Sabatini e il Fondo di garanzia.

Riformata anche la misura agevolativa Patent box, finanziato l'intervento per contrastare il rincaro delle bollette e istituito il fondo per la transazione digitale.

Di seguito un riepilogo delle misure più significative in ambito industria, investimenti 4.0., marchi, brevetti e *startup*:

- **Incentivi e norme anti-delocalizzazioni:** sono state introdotte misure per i lavoratori di aziende in crisi che si concretizzano in un fondo speciale di 100 milioni di euro per favorire il prepensionamento ma anche la decontribuzione totale per chi

assume a tempo indeterminato questi lavoratori. Previste anche agevolazioni per l'acquisto di immobili da imprese in crisi. La norma anti-delocalizzazione si applicherà alle aziende con più di 250 dipendenti che non risultano in crisi ma che decidono di chiudere una sede, licenziando più di 50 dipendenti. In questo caso l'azienda dovrà darne comunicazione tre mesi prima a sindacati, regioni interessate, ministero del Lavoro, Mise, Anpal e presentare un piano per gestire la cessazione delle attività che tuteli i lavoratori.

- **Contratti di sviluppo:** è stato finanziato con 450 milioni di euro lo strumento di politica industriale dei Contratti di sviluppo per agevolare i progetti di investimento a sostegno della competitività.
- **Patent box:** Presente anche la modifica della misura agevolativa Patent box, infatti, l'incentivo passa dal 90% al 110%, escludendo dall'ambito dei beni agevolabili i marchi di impresa e limitandolo quindi ai brevetti o ai beni comunque giuridicamente tutelati. Allo stesso tempo, elimina il divieto di cumulo tra il Patent box e il credito di imposta per ricerca e sviluppo e ridisegna il regime transitorio.
- **Fondo transizione industriale:** è stato istituito al Mise il fondo per la transizione industriale con una dotazione di 150 milioni di euro dal 2022, che ha l'obiettivo di favorire l'adeguamento del sistema produttivo nazionale alle politiche europee in materia di lotta ai cambiamenti climatici attraverso agevolazioni alle imprese finalizzate alla realizzazione di investimenti per l'efficientamento energetico, per il riutilizzo e l'impiego produttivo di materie prime e di materie riciclate.
- **Investimenti 4.0.:** Previsto anche un incremento delle risorse a sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese e la proroga dei crediti d'imposta per investimenti 4.0 in ricerca e sviluppo, transizione ecologica e innovazione tecnologica.
- **Credito d'imposta per collocamento in Borsa Pmi:** Prorogato a fine 2022 il credito d'imposta pari al 50% delle spese di consulenza per le piccole e medie imprese che si collocano in Borsa in un paese dell'Unione europea. La norma riduce il massimale del beneficio da 500 mila e 200 mila euro.

#### **4. Pnrr: oltre 400 milioni per l'imprenditoria femminile**

Il Ministero dello Sviluppo economico ha promosso un pacchetto di misure finalizzato a incentivare le donne ad entrare nel mondo delle imprese, supportando le loro competenze e creatività per l'avvio di nuove attività imprenditoriali e la realizzazione di progetti innovativi, attraverso contributi a fondo perduto e finanziamenti agevolati.

Pertanto, sono state integrate le risorse a sostegno dell'imprenditoria femminile con 400 milioni di euro previsti dal Piano nazionale di ripresa e resilienza.

In particolare, con il decreto del ministro Giorgetti del 24 novembre, firmato anche dal ministro per le pari opportunità e la famiglia e inviato alla Corte dei Conti per la registrazione, verrà rafforzato sia il nuovo Fondo per l'imprenditoria femminile che dispone già di 40 milioni di euro (diventato operativo lo scorso 14 dicembre con la pubblicazione in Gazzetta ufficiale del decreto attuativo) sia una serie di misure già avviate come Nuove Imprese a Tasso zero, che supporta la creazione di piccole e medie imprese e auto imprenditoria, e Smart&Start, che supporta start-up e PMI innovative.

L'obiettivo è agevolare la realizzazione di progetti imprenditoriali innovativi, anche quelli già stabiliti e avviati; supportare le *startup* femminili attraverso attività di *mentoring*, assistenza tecnico-manageriale e misure per la conciliazione vita-lavoro.

## **NOVITÀ IN MATERIA DI IVA**

### **1. Novità tributarie ed extratributarie per gli adempimenti in ambito dogane, IVA e accise**

Sono molteplici ed eterogenee le novità tributarie ed extratributarie che, con il 2022, le imprese italiane dovranno affrontare per assolvere i nuovi adempimenti in ambito dogane, accise, IVA, *dual case*, CBAM e *call of stock*.

Dal 1° settembre 2021 sono operative le nuove regole di origine applicabili temporaneamente agli scambi commerciali con alcuni paesi aderenti alla Convenzione regionale paneuromediterranea (PEM), adottate transitoriamente da alcuni paesi, in attesa del completamento dell'*iter* di modifica della Convenzione. Nell'immediato, sono applicabili su base bilaterale e facoltativa nei rapporti commerciali tra Stati UE e un novero di Stati comprendente, tra gli altri, paesi come Albania, Norvegia, Svizzera e Palestina.

Il 5 novembre 2021, è stato pubblicato il D. Lgs. n. 192/2021, che recepisce nella normativa IVA i *quick fixes* negli scambi tra Stati membri. Il decreto dà attuazione alla direttiva UE n. 2018/1910, che modifica la Direttiva IVA per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri.

Il nuovo provvedimento introduce il regime fiscale agevolato IVA detto *call-off stock*, volto a semplificare gli adempimenti previsti per talune operazioni intra UE. Il particolare regime consente il trasferimento di beni in un altro Stato Membro nella disponibilità del futuro e potenziale acquirente con la possibilità di differire ogni adempimento IVA fino al momento della vendita effettiva nel termine di 12 mesi dall'arrivo dei beni, in conformità ad un accordo preesistente tra i due operatori.

Viene altresì precisato che si considerano cessioni a catena le cessioni successive di beni che sono oggetto di un unico trasporto, da uno Stato membro a un altro Stato membro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente. In tali circostanze, quando il trasporto o la spedizione iniziano nel territorio dello Stato e sono effettuati da un operatore intermedio, si considera cessione intracomunitaria non imponibile solo la cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio. Queste sono solo le più recenti novità in materia di IVA recepite dal Legislatore nazionale, senza tenere conto delle rilevanti innovazioni già apportate dallo scorso 1° luglio a tutta la materia dell'e-commerce in generale e delle vendite a distanza in particolare.

## **2. Risposta ad interpello n. 894/2021: Regime di *reverse charge* ex art. 17, comma 1, lett. c), Decreto IVA, nel commercio all'ingrosso di PC, console di gioco e PDA**

Con la risposta ad interpello n. 894, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul regime di inversione contabile, anche noto come meccanismo di "*reverse charge*".

Nell'ambito dell'attività di commercio all'ingrosso e distribuzione, in Italia e all'estero, di elaboratori elettronici, loro componenti e prodotti connessi, telefoni cellulari e dispositivi mobili, nonché *personal digital assistants* (PDA), dispositivi palmari e PC, l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato come il D. Lgs. n. 24/2016 abbia modificato la lettera c), comma 1, art. 17, D.P.R. n. 633/1972. Adesso tale disposizione fa riferimento anche «*alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale*». La nuova disposizione ha avuto una portata innovativa nella parte in cui ha esteso, a decorrere dal 2 maggio 2016, il "*reverse charge*" alle cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop.

Premesso ciò, l'Agenzia ha fatto presente che, in riferimento alle vendite effettuate nei confronti di clienti soggetti passivi utilizzatori finali dei beni, L'articolo 17, sesto comma, lett. c), del DPR 26 ottobre 1972 n. 633 prevede l'applicazione del meccanismo "*reverse charge*" ai casi sopra menzionati; tale previsione trova fondamento nell'art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112 CE del 28 novembre 2006 del Consiglio, in base al quale, fino al 30 giugno 2022, gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le operazioni ivi indicate, tra cui alla lettera h), «*le cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop*».

La ratio della norma è di evitare il diffondersi delle frodi IVA, soprattutto in alcuni specifici settori considerati più a rischio, prevedendo, in deroga alle modalità ordinarie di applicazione



dell'imposta, che, per tali operazioni, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.

Il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) comporta, dunque, che i cedenti dei beni in argomento sono tenuti ad emettere fattura senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e seguenti del DPR n. 633 del 1972 e con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione del *reverse charge* (art. 17, sesto comma, lett. c) del DPR 26 ottobre 1972 n. 633); il cessionario (soggetto passivo d'imposta), a sua volta, dovrà integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotarla nei registri contabili, secondo quanto previsto dagli artt. 23, 24 e 25 del DPR 26 ottobre 1972 n. 633.

Inoltre, l'Agenzia delle entrate, con la Circ. n. 21/E del 25 maggio 2016 aveva già precisato che l'obbligo del meccanismo di inversione contabile trovasse applicazione per le sole cessioni di beni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio.

Sulla base della disposizione unionale e della norma interna in materia di inversione contabile, con finalità antifrode, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, qualora il cessionario sia un soggetto passivo, sarà quest'ultimo a dover assolvere l'imposta. Non sono previste eccezioni e/o integrazioni rispetto alla regola generale, né tantomeno la norma introduce una qualunque facoltà e/o obbligo di verifica da parte del cedente rispetto allo specifico utilizzo del bene da parte del cessionario del bene.

Invece, in riferimento alle vendite nei confronti di esportatori abituali a fronte di lettere d'intento, l'Agenzia ha precisato che il meccanismo dell'inversione contabile, attesa la natura antifrode, costituisce la regola prioritaria, prevalendo rispetto al regime di non imponibilità previsto per gli esportatori abituali.

Infine, in riferimento alle Vendite effettuate nei confronti di enti della Pubblica Amministrazione (soggetti passivi IVA), nei cui confronti è applicabile il regime dello "*split payment*" di cui all'articolo 17-ter, DPR n. 633/1972, è stato chiarito che qualora l'acquisto del bene venga effettuato dall'Ente della Pubblica Amministrazione in qualità di soggetto passivo d'imposta e l'operazione rientri in una delle fattispecie riconducibili nell'ambito applicativo del *reverse charge*, non si applica la disciplina della scissione dei pagamenti.

Inoltre, è onere dell'Ente della Pubblica Amministrazione, al fine della corretta applicazione dell'imposta, comunicare al fornitore che l'acquisto viene effettuato nell'ambito dell'attività commerciale, assoggettabile quindi al regime del *reverse charge* di cui all'articolo 17, sesto comma, lett.c), del DPR 633 del 1972 oppure che i beni acquistati sono destinati ad essere utilizzati nell'ambito della sfera istituzionale e, quindi, assoggettabile al regime dello split payment di cui all'articolo 17-ter del DPR n. 633 del 1972.

### **3. Risposta ad interpello n. 884/2021: Trattamento IVA aggiustamenti TP**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 884 ha precisato quanto segue in tema di trattamento IVA degli aggiustamenti TP.

Per individuare il corretto trattamento ai fini IVA degli aggiustamenti TP propedeutici al conseguimento, da parte delle società europee del Gruppo, di un margine operativo, è necessario verificare se le regolazioni finanziarie intervenute, a fronte dei predetti aggiustamenti, tra le consociate comunitarie, costituiscono il corrispettivo di un'autonoma cessione di beni e/o prestazioni di servizi resa dal soggetto ricevente le somme versate a titolo di aggiustamenti TP; ovvero se le stesse rappresentino delle variazioni in aumento della base imponibile delle originarie cessioni di beni poste in essere dal soggetto destinatario della regolazione finanziaria, ovvero la società istante.

L'Agenzia ha, inoltre, fatto presente che l'articolo 2, paragrafo 1, della Direttiva n. 112 del 2006 stabilisce che sono soggette all'imposta sul valore aggiunto, tra l'altro, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisca in quanto tale.

Al fine di stabilire se le regolazioni finanziarie operate in attuazione degli aggiustamenti TP rappresentino il corrispettivo di un'operazione rilevante ai fini dell'imposta sul valore

aggiunto, in applicazione di principi statuiti dalla giurisprudenza comunitaria, si rende necessario in primo luogo riscontrare l'esistenza di rapporto un giuridico a prestazioni reciproche tra la società e le proprie consociate estere e, conseguentemente, verificare se nell'ambito del predetto rapporto sussista un nesso diretto tra i trasferimenti effettuati a titolo di aggiustamenti TP e eventuali cessione di beni e/ o prestazione di servizi rese dalla società.

## ALTRE NOVITÀ

### **1. Piani di risparmio a lungo termine (PIR): Pubblicata la circolare con i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate**

È online la circolare n. 19/E di oggi con cui le Entrate forniscono indicazioni sulle modifiche apportate alla disciplina dei Piani di risparmio a lungo termine (Pir). Si tratta di una forma di investimento caratterizzata da un regime fiscale di favore, di cui possono beneficiare le persone fisiche residenti in Italia - con riguardo ai redditi di capitale e ai redditi diversi di natura finanziaria percepiti al di fuori dell'attività di impresa - le Casse di previdenza e i Fondi pensione.

La disciplina dei Pir è stata modificata dal Decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2020 (DI n. 124/2019), dal Decreto Rilancio (DI 34/2020) e dalla Legge di Bilancio 2021 (Legge n. 178/2020).

Alla luce di queste novità, e dopo aver acquisito tramite consultazione pubblica i contributi di privati investitori, operatori finanziari e Associazioni di categoria, l'Agenzia fa il punto sulle regole da tenere in considerazione, vista anche la complessità tecnica della materia.

Tra i chiarimenti, le Entrate specificano ad esempio che le quote di srl possono rientrare tra gli investimenti oggetto di agevolazione nei Piani ordinari solo se offerte al pubblico, mentre non vi sono limitazioni per le quote detenute nei Piani alternativi (cioè quelli costituiti a partire dal 19 maggio 2020). Il documento di prassi chiarisce inoltre che il regime dei Pir e il regime fiscale degli investimenti in start-up e in Pmi innovative non sono alternativi: possono quindi essere applicati insieme.

La Legge di Bilancio 2017 ha introdotto un regime di non imponibilità per gli investimenti operati tramite Piani individuali di risparmio a lungo termine che rispettino determinati vincoli di composizione, limiti di concentrazione e regole, a partire dall'obbligo di mantenere gli investimenti per almeno 5 anni. I redditi generati da questi prodotti non sono tassati come redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria e non sono soggetti all'imposta di successione. La ratio è favorire la canalizzazione del risparmio delle famiglie verso investimenti in imprese industriali e commerciali italiane ed europee radicate in Italia. Attualmente, è possibile costituire "Pir 3.0" (Piani costituiti a partire dal 1° gennaio 2020) e "Pir alternativi" (dal 19 maggio 2020).

### **2. Principio di diritto n. 16: Deducibilità perdite su crediti ex art. 101, TUIR – periodo di competenza e prescrizione del credito**

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato il principio di diritto n. 16, con il quale ha fornito chiarimenti in tema di deducibilità delle perdite maturate su crediti.

In tale provvedimento ha precisato che a prescindere dall'applicazione dei principi della c.d. derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 del TUIR, l'articolo 101, comma 5, ultimo periodo, del medesimo TUIR conferma che gli elementi certi e precisi per la deduzione di una perdita su crediti sussistono "in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili".

A ciò va aggiunto che il citato articolo 101, comma 5, quinto periodo (come modificato dall'articolo 33, comma 5, del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134) individua inequivocabilmente nella prescrizione del diritto alla riscossione del credito un elemento certo e preciso a cui collegare la deduzione della relativa perdita e la rilevazione del periodo d'imposta in cui operarla. In altri

termini, la perdita di qualsiasi diritto giuridico, economico e patrimoniale sul credito, che si configura con la prescrizione di ogni azione finalizzata a soddisfare la partita creditoria, è un'ipotesi che dà luogo in capo al creditore alla rilevazione contabile della perdita e alla deducibilità fiscale della stessa (cfr. la Circolare n. 24/E del 1° agosto 2013).

In base alle modifiche apportate al comma 5-bis del citato articolo 101, sembra evincersi che l'avvenuta prescrizione del diritto di credito rappresenti il momento limite oltre il quale la deduzione della relativa perdita (su credito) non sia più possibile, posto che la deduzione delle perdite su crediti vantati nei confronti di soggetti sottoposti a "procedure concorsuali" non è ammessa allorché la sua imputazione a conto economico avvenga in un periodo addirittura successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla vera e propria cancellazione del credito dal bilancio (come in caso di avvenuta prescrizione del credito - cfr. l'esemplificazione contenuta nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, in attuazione dell'articolo 12 della legge 11 marzo 2014, n. 23, divenuto poi il D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 - "Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 161-bis", XVII Legislatura, pag. 15 dello stampato).

### **3. Pubblicati il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e la circolare interpretativa in tema di Società Controllate Estere**

Sono disponibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate la circolare n. 18/E che illustra la disciplina relativa alle Società controllate estere (Controlled Foreign Companies, Cfc) e il provvedimento recante i nuovi criteri per determinare in modalità semplificata il requisito dell'effettivo livello di tassazione indicato dall'articolo 167, comma 4, lettera a del Tuir (tassazione effettiva dell'utile inferiore al 50 per cento di quella italiana).

La circolare fornisce i chiarimenti definitivi sulla disciplina Cfc attualmente in vigore in seguito alle modifiche introdotte dal Dlgs n.142/2018 (Decreto ATAD). Il documento si sofferma, in particolare, sui requisiti soggettivi e oggettivi per la sua applicazione, sulle modalità di determinazione del livello impositivo estero (effettivo) ai fini del confronto con quello (virtuale) italiano.

Inoltre, la circolare fornisce indicazioni sulla circostanza esimente per disapplicare la disciplina Cfc, sulla determinazione e tassazione del reddito del soggetto controllato, nonché sull'applicazione della disciplina in occasione di operazioni straordinarie.

La disciplina prevista dal decreto ATAD prevede l'individuazione di criteri per verificare, con modalità semplificate, la congruità della tassazione effettiva estera rispetto a quella virtuale domestica, da effettuarsi attraverso un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Il nuovo provvedimento delle Entrate tiene conto delle novità recate alla disciplina Cfc e aggiorna le indicazioni contenute nel precedente provvedimento, che viene in tal modo sostituito.

Più nel dettaglio, con il provvedimento di prassi pubblicato il 27 dicembre, vengono fornite le definizioni rilevanti ai fini della disciplina, nonché le imposte estere da considerare ai fini della determinazione della tassazione effettiva estera e le imposte italiane da considerare ai fini della tassazione virtuale domestica.

Viene infine confermata la possibilità di effettuare, in ciascun esercizio, i calcoli connessi alla tassazione effettiva estera e alla tassazione virtuale interna attribuendo rilevanza fiscale ai valori di bilancio della controllata estera o, in alternativa, di attivare il monitoraggio dei valori fiscali di riferimento durante il periodo di possesso della partecipazione di controllo nella entità estera, da effettuarsi attraverso una manifestazione di volontà, non modificabile, nel modello di dichiarazione dei redditi.

\*\*\*\*

Nel restare a Vs. disposizione per eventuali approfondimenti e/o chiarimenti, porgiamo  
Cordiali saluti.

**ENBIC - Studio e-IUS**